

**MARCELO FLAUSINO ROSSI  
MARCOS COLOMBO**

**ESTUDO SOBRE A UTILIZAÇÃO PLENA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA  
AUDITORIA FISCAL REALIZADA PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO  
ESTADO DO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**LONDRINA  
2003**

## **PENSAMENTO**

*“É preciso exigir de cada um o que cada um pode dar”, replicou o rei. “A autoridade repousa sobre a razão. Se ordenares a teu povo que ele se lance ao mar, farão todos revolução. Eu tenho direito de exigir obediência, porque minhas ordens são razoáveis.”*

Saint-Exupéry

## **DEDICATÓRIA**

*Dedicamos este trabalho a nossas famílias,  
pelas horas excluídas de seu convívio.*

## **AGRADECIMENTOS**

*Expressamos a nossa sincera gratidão a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para o nosso aprendizado e para a realização deste trabalho, especialmente:*

*A todos os professores, que através de sua dedicação, nos transmitiram novos conhecimentos.*

*Ao dedicado professor, orientador e coordenador do curso Blênio César Severo Peixe, por sua vocação didática e pelas críticas construtivas ao trabalho, sem as quais o mesmo jamais poderia ter sido realizado.*

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CF:	Constituição Federal
CFC:	Conselho Federal de Contabilidade
CRE:	Coordenação da Receita do Estado
CTN:	Código Tributário Nacional
CVM:	Comissão de Valores Mobiliários
ECF:	Equipamento Emissor de Cupom Fiscal
EUA:	Estados Unidos da América
GIA/ICMS:	Guia de Informação e Apuração de ICMS
ICMS:	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IGF:	Inspetoria Geral de Fiscalização
NBC-T:	Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica
RAICMS:	Registro de Apuração de ICMS
RE:	Livro Registro de Entradas
RS:	Livro Registro de Saídas
SEFA:	Secretaria de Estado da Fazenda

## RESUMO

**ROSSI, M. F. e COLOMBO, M. ESTUDO SOBRE A UTILIZAÇÃO PLENA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA AUDITORIA FISCAL REALIZADA PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO DO PARANÁ.** O presente trabalho apresenta, em linhas gerais, como as informações contábeis das empresas transmitem ao público em geral e ao fisco um retrato fiel das condições e capacidade de crescimento. Estas, adequadamente elaboradas, constituem elemento de grande valia para os acionistas e particularmente aos investidores e o Estado. Para o desenvolvimento deste estudo utilizou-se uma pesquisa de caráter exploratório, com o objetivo de obter mais informações sobre o assunto abordado. Percebeu-se que cada vez mais a contabilidade tem a responsabilidade de fornecer informações objetivas e relevantes aos seus usuários. A informação contábil pode representar uma ferramenta de apoio ao Auditor Fiscal que dela poderá se valer para atingir o seu objetivo, porém, deverá conhecer suas formas de registro, metodologia e critérios de avaliação. Inclui-se nisso as várias irregularidades apuradas através das demonstrações/informações contábeis. Não necessita ser o Auditor Fiscal um Contador, contudo, este deverá ter o mínimo de conhecimento sobre contabilidade para exercer sua função, podendo ainda recorrer aos profissionais mais especializados para dirimir quaisquer dúvidas decorrentes da investigação. O procedimento de auditoria fiscal deve ser feito com clareza, numa linguagem comum, que permita as partes fornecerem as informações necessárias à autoridade julgadora para que esta forme seu juízo, permitindo ao acusado o direito ao contraditório. A Coordenação da Receita do Estado tem desenvolvido um ótimo trabalho com as ferramentas disponíveis, com a ressalva de que o foco nas auditorias realizadas encontra-se nas informações fiscais. Constata-se a importância da verificação das informações contábeis, onde obtém-se trabalhos mais consistentes e com ganho de qualidade, verificações estas já previstas na legislação em vigor, mas ainda não utilizadas plenamente. Essa implementação da atual sistemática de auditoria realizada pela CRE implica em treinamento e capacitação dos Auditores Fiscais envolvidos nas tarefas de auditoria.

**Palavras-chave:** Informações Contábeis, Auditoria Fiscal, Receita Estadual.

e-mail: [rossi@pr.gov.br](mailto:rossi@pr.gov.br) e [mcrabc@bol.com.br](mailto:mcrabc@bol.com.br)

## ÍNDICE

<b>PENSAMENTO .....</b>	<b>II</b>
<b>DEDICATÓRIA .....</b>	<b>III</b>
<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>IV</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS .....</b>	<b>V</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>VI</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>2. METODOLOGIA .....</b>	<b>4</b>
<b>3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO .....</b>	<b>5</b>
3.1. OBJETIVO DA CONTABILIDADE .....	5
3.2. A CONTABILIDADE E A INFORMAÇÃO .....	8
3.3. CONTABILIDADE E ESCRITURAÇÃO .....	10
3.3.1. O que se Entende por Contabilidade? .....	10
3.3.2. O que se Entende por Escrituração Contábil? .....	11
3.3.3. Obrigatoriedade da Manutenção de Escrituração Regular .....	12
3.4. A CONTABILIDADE E A AUDITORIA FISCAL .....	13
3.5. IRREGULARIDADES CONTÁBEIS .....	17
3.5.1. Conceituação .....	17
3.5.2. Erro e Fraude .....	19
3.5.3. Erros Contábeis .....	21
3.5.4. Fraudes Contábeis .....	23
3.6. O CASO ENRON .....	25
3.6.1. Manobra Contábil .....	26

3.6.2. As Lições do Caso ENRON.....	31
3.7. PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA FISCAL REALIZADA PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO DO PARANÁ .....	34
3.8. PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA FISCAL PREVISTOS NA RESOLUÇÃO - SEFA N.º 131/02 E NÃO REALIZADOS PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO DO PARANÁ .....	36
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>39</b>
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>43</b>
<b>6. ANEXO .....</b>	<b>45</b>



## 1. INTRODUÇÃO

Através das informações contábeis as empresas transmitem ao público em geral e ao fisco um retrato fiel das condições e capacidade de crescimento. Estas, adequadamente elaboradas, constituem elemento de grande valia para os acionistas e particularmente aos investidores e o estado.

Sendo as informações contábeis peças importantes para o investidor, a fidedignidade das informações nelas contidas é fundamental, pois, baseado nestas, consegue-se um leque de análises para importantes decisões financeiras e administrativas, tanto no presente, quanto visando o futuro.

O mercado está em constante transformação. A globalização é uma realidade em ebulição, e as conseqüências desse processo afetam diretamente os procedimentos contábeis do dia a dia. Competência torna-se, mais do que nunca, a ferramenta básica para o sucesso, sendo assim, pode-se dizer que o sistema contábil é uma realidade de sobrevivência e crescimento.

Em resumo, toda organização deve adotar como norma empresarial o relatório N.º 1, da Associação Nacional dos Contadores: "Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos", completando ainda que o objetivo de qualquer informação contábil é a sua utilização gerencial e o processo de tomada de decisão.

Além disso, a contabilidade deve apresentar também o que a empresa tem a oferecer para a sociedade, pois o desenvolvimento tecnológico avança rapidamente, a necessidade da informação se faz cada vez mais necessária. A globalização, o Mercosul, o Mercado Comum Europeu, obriga as organizações a conseguir disponibilizar melhores preços, melhores produtos para se fazer presentes nesta competitividade, e a contabilidade se torna o melhor instrumento nessa tomada de decisão.

Com esta ideologia as empresas se preparam melhor para conquistar o almejado equilíbrio de qualidade, satisfação e retorno, tendo em vista o conceito que a empresa é o centro do sistema econômico devido à sua ligação direta entre fornecedor, consumidor, investidor e gerador de recursos, que forma o produto interno bruto de nosso país.

Dentro deste contexto, a contabilidade comporta-se junto às organizações na condição de instrumento gerencial de apoio ao processo decisório, muito embora ainda persista o entendimento fechado da contabilidade tecnicista onde os relatórios contábeis são mais importantes que os atos e fatos administrativos os quais cumpre o dever de registrar e demonstrar. O campo de atuação da contabilidade é bastante vasto para “mapear” de forma sistêmica todas as operações das empresas em suas diferentes atividades e em seus múltiplos segmentos operacionais e não operacionais.

Em função de sua abrangência e significados próprios, torna-se necessário o entendimento desta atuação abrangente, quanto a essência e diversificada quanto a forma de atuação em áreas distintas como áreas de atuação geral, e áreas de atuação específica. Na área de atuação geral que se reporta ao processo de

elaboração de informação para o fisco (ou órgãos fiscalizadores), constituindo-se em principal responsável técnico pelo planejamento tributário das organizações. Constituem-se de grande importância no contexto sócio político e econômico, no momento em que os profissionais que atuam nesta área passam a contribuir com os seus trabalhos sérios e responsáveis, para a melhor distribuição de renda de forma mais justa, em respeito à legislação tributária vigente.

Percebe-se que cada vez mais a contabilidade tem a responsabilidade de fornecer informações objetivas e relevantes aos seus usuários. Uma vez que o principal objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis para a tomada de decisão, os critérios de avaliação e mensuração de ativos são fundamentais para que haja uma informação contábil consistente e que atenda ao modelo de gestão proposto pelo usuário.

A auditoria fiscal atualmente realizada pela Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Paraná – Coordenação da Receita do Estado utiliza somente informações fiscais, o que é insuficiente para detectar a totalidade das irregularidades cometidas pelas empresas com reflexo no ICMS.

Sendo assim, este trabalho tem como problema demonstrar que com a utilização plena das informações contábeis poderia se conseguir maior precisão, eficiência e fundamentação nos trabalhos fiscais.

O presente projeto de monografia pretende sugerir mudanças no atual sistema de auditoria fiscal utilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Paraná – Coordenação da Receita do Estado, da seguinte forma:

Caracterizar a realidade do trabalho executado atualmente.

Sistematizar as irregularidades, pontuando as principais deficiências.

## 2. METODOLOGIA

Para a realização desta monografia será realizada pesquisa exploratória em forma de revisão literária através da busca de dados e informações em artigos, periódicos indexados e como critério os últimos dez anos, sendo utilizado literaturas mais antigas se esta for relevante ao estudo.

Segundo GIL (1996, p. 23) “exploratória porque ainda não se verificou a essência de estudos nesse campo”, como essa pesquisa teve intenção de abordar. Para tanto, foram coletados dados através de fontes secundárias utilizando-se pesquisa bibliográfica sobre o assunto, pesquisas documentais e observações.

Caracterização do trabalho realizado atualmente:

- Demonstrando a forma de realização da auditoria pela CRE
- Demonstrando as principais informações contábeis que possam indicar irregularidades fiscais e como utilizá-las.

Sistematização das principais irregularidades, pontuando as deficiências e sugerindo implementações no atual modelo de trabalho.

### 3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Para melhor entendimento do presente estudo o mesmo terá um embasamento teórico baseado em literaturas e legislações existentes na área de modo a se criar conceitos e permitir o melhor entendimento das análises e resultados obtidos. A pesquisa abordará inicialmente o objetivo da contabilidade, analisando-a como instrumento de fiscalização. Na seqüência será feita uma reflexão sobre a contabilidade e a auditoria fiscal, discorrendo sobre os erros as fraudes contábeis. No próximo item, através de uma análise, procurou-se entender o caso ENRON, empresa americana de energia; no item seguinte, baseado nas informações levantadas, será abordado o procedimento da auditoria fiscal da Receita Estadual do Paraná. Concluindo, será feita a consideração sobre o assunto e o tema pesquisado.

#### 3.1. OBJETIVO DA CONTABILIDADE

A Contabilidade, como toda ciência, tem um objetivo que muitas vezes acabamos esquecendo. Como acreditamos que o objetivo seja sempre primordial na elaboração de qualquer trabalho revisaremos alguns estudos já consagrados sobre o objetivo da Contabilidade:

A definição de IUDÍCIBUS (2000, p. 23) é sucinta porém reflete com extrema clareza todo o significado da existência da Contabilidade: "O objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais."

HENDRIKSEN (1999, p. 131) tem também uma definição objetiva a qual centra-se principalmente na avaliação do Patrimônio da empresa: “O objetivo da Contabilidade é fornecer um conjunto de relatórios financeiros para usuários indeterminados com relação à riqueza ou transações econômicas da empresa . . .”

Constata-se, através das definições acima que o objetivo da contabilidade só é atingido plenamente quando fornece aos usuários informações que possam ser utilizadas como instrumento de predição sobre eventos ou tendências futuras.

Outra constatação que pode ser feita é que a informação sobre o real valor da empresa é imprescindível aos usuários.

Pode-se verificar esta preocupação através do objetivo estabelecido por GUAGLIARDI em sua tese de Doutorado:

A Ciência Contábil deve alcançar o campo da previsão, além do de controle, estabelecendo normas, regras e critérios fundamentais para orientar a tomada de decisões dos administradores e dos investidores. Interpretar de modo claro, preciso e lógico os fenômenos patrimoniais, identificando e realçando efeitos econômicos, administrativos e jurídicos, capazes de transmitir, através dos demonstrativos contábeis informações relevantes passadas, presentes e futuras de modo analítico ou sintético, isoladas ou comparativamente, possibilitando mensuração dos valores que integram o patrimônio de uma entidade. (GUAGLIARDI, 1987, p. 17)

Todas as definições trazidas anteriormente incluem, implícita ou explicitamente, a decisão por parte do usuário. HORNGREN afirma que toda decisão tem relação com o futuro:

Toda decisão está relacionada com o futuro – quer um futuro de dez segundos adiante (a decisão de comer sobremesa ou não), quer de 80 anos (a decisão de localização da fábrica). Uma decisão sempre implica previsão ou prognóstico do que irá acontecer. Se fosse possível prever o futuro, as decisões não seriam os acontecimentos torturantes e tortuosos que tão freqüentemente são – a decisão automaticamente se transformaria em algo que daria os mais prospectivos lucros. (HORNGREN, 1978, p. 77)

Já que o objetivo da contabilidade é fornecer informações para seus usuários, torna-se necessário um maior detalhamento dos principais tipos de usuários da

Informação Contábil e suas necessidades, conforme demonstra IUDÍCIBUS (2000, p. 37), no quadro 1:

#### **Quadro 1 – Tipos de Usuários da Informação Contábil**

<b>Usuário da Informação Contábil</b>	<b>Meta que Desejaria Maximizar ou Tipo de Informação mais Importante</b>
Acionista minoritário	Fluxo regular de dividendos.
Acionista majoritário ou com grande participação	Fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação.
Acionista preferencial	Fluxo de dividendos mínimos ou fixos.
Emprestadores em geral	Geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança.
Entidades governamentais	Valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empregados em geral, como assalariados	Fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
Média e alta administração	Retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

Fonte: IUDÍCIBUS, 2000, p. 37.

De acordo com o quadro acima os diferentes tipos de usuários estão mais interessados com informações sobre o futuro, do que informações sobre o que já aconteceu, o passado.

Portanto, através desta breve revisão, observa-se que o objetivo da contabilidade é o de fornecer informação útil aos usuários sobre a real avaliação da empresa e que possa ser utilizada como instrumento de predição, pois a preocupação maior dos usuários, de modo geral, é o resultado futuro da empresa.

### 3.2. A CONTABILIDADE E A INFORMAÇÃO

A contabilidade surgiu pela necessidade de o homem ter informações econômicas e financeiras a respeito dos seus negócios. As informações geradas pela contabilidade tiveram uma mudança de "foco", a partir do momento em que elas privilegiam os seus usuários externos. Esta mudança foi consequência da crise de 1929, na Bolsa de Valores nos EUA. Nesta época, surgiram os princípios de contabilidade, que se generalizaram, e que, com pequenas modificações, continuam em vigor até hoje.

O desenvolvimento do comércio, a revolução industrial, entre outros, impuseram modificações à teoria e prática contábil. Atualmente, a revolução da tecnologia, a competitividade, a internacionalização das organizações e da produtividade, tornaram os negócios mais dinâmicos e competitivos. Isso impõe novas e profundas revisões na aplicação da contabilidade e seu reencontro com seus objetivos e seu principal usuário: o gestor da empresa.

Segundo a American Accounting Association, (1966, p. 1) *apud* NISWONGER e FESS, 1980, p. 3), a contabilidade tem sido definida, em termos gerais, como sendo "o processo que consiste em identificar, medir e comunicar a informação econômica para permitir julgamentos e decisões bem fundamentadas pelos usuários da informação".

A contabilidade tem um potencial enorme de informação, pois todos os fatos que são passíveis de expressão monetária podem ser agrupados dentro dessa área, objetivando a uma visão sistêmica da situação da empresa.



Quando trata da questão da utilização das informações contábeis para gestão, vemos que:

A função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões. Ressalte-se, entretanto, que, em nosso país, em alguns segmentos da nossa economia, principalmente na pequena empresa, a função do contador foi distorcida (infelizmente), estando voltada exclusivamente para satisfazer às exigências legais" (MARION, 1993, p. 30).

O desvio do foco da informação contábil fez com que o contabilista perdesse cada vez mais a noção do que representa a contabilidade. Este desvirtuamento da informação contábil faz com que o contabilista não se preocupe em buscar sistemas tecnologicamente mais avançados e abrangentes para subsidiar a contabilidade, pois, para a maioria dos profissionais, a informação deve ser solicitada e não oferecida. Não basta saber atender pedidos de informações: é necessário saber oferecer informações que possam ser úteis para a gestão da empresa.

Observamos com certa frequência que várias empresas, principalmente as pequenas, têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência. Ouvimos empresários que criticam a carga tributária, os encargos sociais, a falta de recursos, os juros altos, etc., fatores estes que, sem dúvida, contribuem para debilitar a empresa. Entretanto, descendo a fundo nas nossas investigações, constatamos que, muitas vezes, a "célula cancerosa" não repousa naquelas críticas, mas na má gerência, nas decisões tomadas sem respaldo, sem dados confiáveis. Por fim observamos, nesses casos, uma contabilidade irreal, distorcida, em consequência de ter sido elaborada única e exclusivamente para atender às exigências fiscais. (MARION, 1993, p. 29-30)

Isto significa que o trabalho de elaboração da escrituração ocorre, a empresa suporta o custo de sua elaboração, porém os benefícios para auxílio na gestão da empresa geralmente não se concretizam.

### 3.3. CONTABILIDADE E ESCRITURAÇÃO

Nesta seção será mencionado o aporte teórico relativo ao entendimento corrente sobre o que vem a ser a contabilidade. Em seguida, o entendimento sobre o que vem a ser a escrituração fiscal, e na sequência, a abordagem sobre a obrigatoriedade da manutenção desta escrituração.

#### 3.3.1. O que se entende por Contabilidade?

Quando se faz referência à contabilidade, logo a maioria das pessoas remete ao conceito de escrituração contábil, será esse o seu verdadeiro sentido da contabilidade?

Segundo IUDÍCIBUS (1997, p. 26) a contabilidade pode ser conceituada como sendo: "... o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação."

Para AREND (1996, p. 11) "A Contabilidade registra, estuda e interpreta (analisa) os fatos financeiros e/ou econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa, física ou jurídica."

De acordo com BASSO, Contabilidade:

... é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situação, especialmente de natureza econômica-financeira. (BASSO, 1996, p. 19).

Os conceitos de contabilidade trazem consigo a questão da informação, e esta não se resume tão somente a aquela gerada pela escrituração, onde percebe-se já uma diferença entre escrituração contábil e contabilidade.

### 3.3.2. O que se entende por Escrituração Contábil?

Segundo BASSO (1996, p. 69) "a arte de registrar os fatos contábeis nos livros diário e razão constitui a técnica denominada *escrituração*. É pela escrituração que os fatos contábeis, particularizados em sua essência, vão sendo acumulados ordenadamente para formar os diversos demonstrativos contábeis".

De acordo com FAVERO (1995, p. 113) escrituração contábil "é o ato de se registrar nos livros da empresa as movimentações ocorridas em seu patrimônio."

Ainda segundo RIBEIRO (1997, p. 82) a "escrituração é uma técnica que consiste em registrar nos livros próprios (Diário, Razão, Caixa etc.) todos os fatos administrativos que ocorrem na empresa".

Observa-se que a escrituração é definida como sendo uma técnica, uma arte que busca registrar todos os atos administrativos que geram alteração no patrimônio da empresa.

A escrituração contábil também pode ser entendida como sendo um conjunto de procedimentos técnicos sistematizados que visam o registro, controle e demonstração das variações ocorridas no patrimônio num determinado período, bem como sua posição em determinada data.

### 3.3.3. Obrigatoriedade da Manutenção de Escrituração Regular

Toda organização de fins lucrativos precisa manter escrituração contábil regular. De acordo com o que preceitua o Código Comercial e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, nenhuma organização que visa lucro está dispensada da escrituração comercial.

O Código Comercial – Lei 556, de 25/06/1850 (assinado pelo Imperador Pedro II e vigente até hoje com as adaptações que o tempo exigiu), determina em seu artigo 10:

Todos os comerciantes são obrigados:

1.º . a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

...

4.º a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens. . . .

No mesmo texto legal, os artigos 11 e 12 definem o Diário como livro obrigatório, e estabelecem sua forma de escrituração.

A Resolução n.º 563, de 28.10.83, editou a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica – NBC-T-2, Da Escrituração Contábil, e no capítulo NBC-T-2.1 Das formalidades da Escrituração Contábil, encontra-se em seu inciso 2.1.5: "O Diário e o Razão constituem os registros permanentes da Entidade". E, no inciso 2.1.5.4: "Os registros permanentes e auxiliares previstos nesta Norma serão registrados no registro Público Competente".

Além disso, o Decreto Lei 7.661 de 21.06.1945, conhecida como a Lei de Falências, também apresentam com clareza a obrigatoriedade de as empresas possuírem escrituração regular, quando no seu texto legal apresenta:

Art.140. Não impetrar concordata:

I - O devedor que deixou de arquivar, registrar ou inscrever no registro do comércio os documentos e livros indispensáveis aos exercício legal do comércio.

Art. 186. Será punido o devedor com detenção de seis meses a três anos, quando concorrer com a falência alguns dos seguintes fatos:

VI - Inexistência dos livros obrigatórios ou sua escrituração atrasada, lacunosa, defeituosa ou confusa;

VII - Falta de apresentação do balanço, dentro de 60 (sessenta) dias após a data fixada para o seu encerramento, a rubrica de juiz sob cuja jurisdição estiver o seu estabelecimento principal.

Portanto, conclui-se que o texto legal não deixa dúvidas quanto a exigibilidade da escrituração para toda e qualquer tipo de organização que vise lucro. No entanto, a legislação faz referência a um tratamento fiscal diferenciado para as micros e pequenas empresas.

Em pesquisa realizada por FREY (1997, p. 23), constata-se que “(. . .) a maioria, ou seja, 80% das pequenas empresas não mantêm escrituração contábil regular, somente fazem a apuração dos impostos e contribuições devidas”.

### 3.4. A CONTABILIDADE E A AUDITORIA FISCAL

A auditoria a ser realizada, normalmente tratada como fiscalização ou ação fiscal, está regida pela legislação tributária, que fixa os poderes e os deveres dos agentes da administração fazendária.

Os Auditores Fiscais gozam de prerrogativas especiais, possuindo, ainda, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais servidores públicos (art.37, inciso XVIII da Constituição Federal) e amplos poderes de investigação assegurados pelo Código Tributário Nacional. Entre os dispositivos do CTN que tratam dos poderes da fiscalização pode-se destacar os seguintes:

Determina a obrigatoriedade de Lei que regule a competência para e poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação (Art. 194).

Retira o efeito de qualquer dispositivo legal que exclua ou limite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou a obrigação destes de exibí-los (Art. 195).

Determina a assistência mútua entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio (Art. 199).

Permite as autoridades administrativas federais requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (Art. 200) (CTN, 1996)

Uma das prerrogativas do Auditor Fiscal é a de examinar e até reter ou apreender todos os livros contábeis e fiscais, mercadorias, arquivos, inclusive os magnéticos, papéis e documentos de efeitos comerciais e fiscais. Além disso, pode o Auditor Fiscal realizar diligências ou solicitar informações junto a pessoas jurídicas ou físicas sobre as atividades do auditado.

Todos esses poderes, contudo, devem ser exercidos dentro dos limites legais e devem ser documentados, quando praticados, por meio de termos, onde seja, descrito com precisão o procedimento adotado ou os esclarecimentos exigidos, com os fundamentos legais que os legitima.

Durante a fiscalização, o Auditor Fiscal deve lavrar termos para todos os atos que pratica, devendo ser evitada ao máximo qualquer solicitação verbal ao contribuinte. O artigo 196 do Código Tributário Nacional determina que, sempre que possível, os termos fiscais devem ser lavrado em livros fiscais. Há, entre os livros obrigatórios ao sujeito passivo contribuinte do ICMS, um livro próprio para registros desta natureza denominado, "Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência". Após o devido registro deve-se extrair dele cópia para anexação ao processo. Não sendo possível, deverá a autoridade fiscal lavrar o termo em folha solta, devendo ser entregue cópia ao interessado.

Quando da análise da documentação e livros apresentados resultar a verificação da ocorrência de um fato que se constitui ilícito na esfera tributária, e desta decorrer a imputação de penalidade pecuniária pela legislação, o Auditor Fiscal deverá efetuar o lançamento correspondente, assim como do tributo (obrigação principal), quando for devido. Entretanto, o fato que der origem à exigência deve estar devidamente comprovado por meio de provas idôneas.

A fase do procedimento fiscal (fiscalização) é o momento próprio para a coleta das provas, e o lançamento, quando formalizado, já deve conter todos os elementos de prova em que se fundamenta. É importante salientar que a denúncia contida na inicial do processo administrativo fiscal deverá estar acompanhada de todas as provas dos fatos que são imputados ao contribuinte.

Há uma corrente doutrinária, inclusive, que sustenta que o poder instrutório da autoridade julgadora é limitado e não pode suprir as deficiências de prova que eram de responsabilidade da autoridade administrativa trazer ao processo já com o lançamento. BONILHA analisa, de forma sintética e precisa essa questão:

(...) o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve nortear-se pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.

(...) O exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso. Não lhe compete (...) suprir a inércia da Fazenda com a sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para o seu convencimento e que, por ventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas aportadas ao processo pelas partes. (BONILHA, 1993, p. 37).

MARION (1993, p. 23) define que os "Livros Fiscais se encarregam de armazenar todos os fatos relacionados com as atividades fiscais da empresa. É através deles que as informações são extraídas, destinando-se para aqueles que

dela necessitam". O Estado, como um dos parceiros de todas as entidades, onde quer que haja uma riqueza em seu território, tem a sua parcela legalmente garantida. E é através destas informações que exerce a sua atividade de policiar a fatia do "bolo econômico" gerado pelas entidades econômicas. Daí ser o próprio instituidor dos livros, isto para acompanhar no dia-a-dia todas transações desenvolvidas pelas empresas.

O Fisco tem nos livros fiscais seu principal alvo, pois através da auditoria, confere todos o registros efetuados pela empresa, retificando-os ou ratificando-os, conforme as averiguações e constatações decorrentes de suas atividades.

Os livros fiscais exigidos pelo Fisco, em matéria de ICMS são:

- Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.
- Registro de Inventário.
- Registro de Saídas.
- Registro de Entradas.
- Registro de Apuração do ICMS.

Podendo ainda haver livros específicos em função de sua atividade, tais como: Livro de Movimentação de Combustíveis, nos casos de revendedores de combustíveis, Livro de Produção Diária, no caso das empresas com atividade industrial, entre outros.

A Contabilidade possui a finalidade específica de acompanhar variações ocorridas no patrimônio da empresa, registrando os atos e fatos que acontecem cotidianamente, que é de fundamental importância para aqueles que se interessam por suas informações. Representado pelo fisco, o governo busca se inteirar de tudo que diz respeito à riqueza gerada pela empresa.



O Auditor Fiscal, no exercício de suas funções, terá necessariamente que conhecer a Ciência Contábil, para realizar o poder-dever da investigação, sem correr o risco de deixar escapar de sua visão os fatos, e de permitir ao sujeito passivo igualdade de condições de contraditar as alegações.

A análise das operações registradas na contabilidade pode representar para o fisco as ferramentas com as quais se possa alimentar e construir o raciocínio necessário para formação dos elementos que comprovem o ilícito fiscal.

A condição fundamental para se combater a fraude é conhecê-la, identificando-a nas divergentes formas em que ela é apresentada. Não se pode enfrentá-la, sem que não se tenha um amplo e perfeito conhecimento de suas origens. Daí, a premente necessidade do Auditor Fiscal estar devidamente preparado, munido do conhecimento necessário para o exercício de suas funções.

### 3.5. IRREGULARIDADES CONTÁBEIS

A contabilidade pode servir como instrumento de sonegação fiscal na medida em que não forem observados alguns dos seus princípios básicos. Será abordado o conceito do que vem a ser irregularidades contábeis e quais os principais tipos de irregularidades, envolvendo erros e fraudes contábeis.

#### 3.5.1. Conceituação

Segundo MARION (1993, p. 27), “irregularidade é expressão que define um ato que não é regular, isto é, que não obedeceu a determinadas regras ou princípios que cumpriam ser observados”.

Na ordem contábil-administrativa as regras que presidem a ação desenvolvida podem constituir-se da seguinte forma, conforme MARION (1993, p. 174):

- Instruções internas;
- Normas Técnicas;
- Dispositivos legais; ou
- Princípios gerais.

Assim, as instruções de serviço estabelecidas pela administração de uma entidade podem determinar que sejam organizadas as atividades de controle de acordo com as suas necessidades. Trata-se de uma disposição de ordem Interna.

De acordo com IUDICIBUS (2000, p. 57), sabe a contadoria da entidade que demonstrações dos balanços, devem ter as contas agrupadas em duas colunas: “devedoras e credoras, dentro das normas do Conselho Federal de Contabilidade. É uma técnica consagrada”.

Sendo assim, tratando-se de uma entidade, na contabilização de uma despesa, a documentação fiscal que dá suporte ao lançamento deve atender aos preceitos da Lei tributária. É uma disposição de natureza legal.

O princípio da impessoalidade previsto no art. 37 da Constituição Federal em que o atendimento deve ser feito a coletividade pela administração pública. É obediência a um princípio geral.

Segundo MARION (1993, p. 29), a inobservância de qualquer um dos diversos princípios citados constitui o que chamamos de “irregularidade”, uma vez que houve quebra de determinações plenamente definidas.

Desse modo, podemos dizer que irregularidade é a omissão ou a prática de um ato em desacordo com princípios que deveria obedecer. De acordo com MARION (1993, p. 29) “conforme o campo em que for praticada, a irregularidade poderá ser de natureza contábil ou administrativa”.

Ainda segundo MARION (1993, p. 31), “as irregularidades contábeis incidem nos registros, comprovantes e demonstrações da contabilidade, podendo assumir as mais variadas formas”.

São irregularidades administrativas aquelas ligadas a atos de gestão da administração ou as simples relações entre entidade e seus funcionários, sem ligações com expedientes contábeis.

Deve ser ressaltado, finalmente, que as consequências de uma irregularidade podem ter maior ou menor extensão, caso se configure como infração de uma imposição legal, simples desvio de uma norma técnica, quebra de uma instrução estabelecida pela própria entidade ou desobediência a um princípio de ordem geral.

### 3.5.2. Erro e Fraude

Segundo MARION (1993, p. 170) as irregularidades, tanto contábeis como administrativas, podem ser frutos de simples erros ou resultados de bem engendradas fraudes.

Segundo MARION (1993, p. 174), o “erro, em sentido geral, é tudo o que não é certo, real, verdadeiro, desde que resultante de um ato involuntário. A fraude é um ato praticado propositadamente, com fim ilícito. Aquele como esta, podem caracterizar-se, também, por simples omissão”.

Na opinião do autor uma mesma irregularidade será simplesmente erro se cometida sem à vontade do agente; será fraude sempre que praticada intencionalmente. Enquanto a fraude é um produto da má-fé, o erro caracteriza-se pela boa-fé do agente.

Para IUDÍCIBUS (2000, p. 38) “a diferença fundamental entre o erro e a fraude, portanto, encontra-se na origem, na motivação de quem pratica o ato irregular ou, simplesmente, se omite na efetivação de uma providência que lhe é imposta”.

Segundo IUDICIBUS, os erros podem ser devidos:

à incompetência ou desconhecimento de certos princípios por parte de quem os pratica; à desatenção, falta de cuidado ou procedimento apressado da pessoa responsável; à ausência de meios ou instrumentos materiais no ambiente de trabalho; à falhas físicas ou psíquicas nos executores de dadas tarefas. (IUDICIBUS, 2000, p. 45).

Segundo MARION (1993, p.173), as causas dos erros, portanto, podem ser atribuídas a: Ignorância, Negligência e Deficiências - pessoal ou material.

Dentro deste contexto IUDICIBUS (2000, p.49), afirma que “os motivos da fraude, contudo, podem ser objetivos, quando a desorganização ou ausência de controle facilita e até estimula sua prática, ou subjetivos, sempre que o fraudador busca meios ou arquiteta planos para práticas ilícitas”.

Dessa forma MARION (1993, p.176), coloca que são de dois tipos, pois, as causas de fraude: “Indireta, quando há facilidades de meios para ser praticada e Direta, quando é a provocação dos meios que levam à fraude”.

É importante para o perito conhecer bem as características do erro e da fraude pois não é igual o tratamento que deve ser dado a estes dois tipos de irregularidade. O erro, desculpável que é, deve ser apenas corrigido e quando muito, censurado e responsabilizado o seu autor; a fraude, sendo crime, exige, além da reparação do dano, punição enérgica do responsável.

É imprescindível, assim, que todas as irregularidades localizadas pelo perito sejam cuidadosamente analisadas para se apurar, com segurança, o grau de culpabilidade de seus autores.

### 3.5.3. Erros Contábeis

Segundo MARION (1993, p. 177), o “erro contábil pode ser caracterizado como a omissão ou a aplicação defeituosa de princípios que deveriam ser observados nas atividades compreendidas no âmbito de ação da Contabilidade, independentemente da vontade do agente”.

Os erros contábeis podem estar relacionados com conhecimentos comuns ou com normas técnicas. Assim, podem ser agrupados da seguinte forma os Erros: I - Erros Simples: a) De intitulação; b) De redação; c) De repetição e d) De omissão. II - Erros Técnicos: a) Formais e b) Substanciais ( IUDICIBUS (2000, p. 42).

#### Ainda segundo IUDICIBUS

os erros contábeis simples, de Algarismos, são os mais comuns. Podem se apresentar como registros de valores diferentes dos comprovantes, erros nas somas de partidas ou nas colunas do débito ou do crédito, transportes com indicação de valores diferentes, determinação de saldos incorretos, anotação de quantidades diversas das reais, multiplicações inexatas, indicação de preços unitários incorretos, etc.(IUDICIBUS, 2000, p. 55)

HENDRIKSEN (1999, p. 37) afirma que “erros de posição se verificam quando, por exemplo, valores a débito são registrados a crédito e vice-versa, ou quando nas exposições da contabilidade, há contas defeituosamente classificadas”.

Segundo HENDRIKSEN (1999, p. 91), o registro de uma operação com utilização de contas inadequadas, ou em desacordo com plano de contas, “constitui um erro de intitulação”.

Para HENDRIKSEN (1999, p. 91), “os erros de redação se identificam na imperfeita ou confusa descrição das operações principalmente no histórico, prejudicando a clareza e precisão que devem caracterizar a escrituração contábil”.

Dessa forma, quando uma mesma operação é registrada mais de uma vez, dá-se um erro de repetição. Finalmente, temos o erro de omissão sempre que uma ou mais operações deixam de ser registradas, ou quando ocorre falhas de transcrição nos livros auxiliares.

IUDICIBUS (2000, p. 58), “chama de erros contábeis técnico-formais aqueles que não obedecem às normas técnicas da contabilidade sem, contudo, alterar os resultados da gestão ou a verdadeira expressão das demonstrações contábeis”. Dessa forma a imperfeição que caracteriza tais erros reside apenas na forma, no modo incompleto de registrar determinadas operações. Sua correção se impõe para que a escrituração individualize bem os fatos e as exposições contábeis se revistam da fidelidade desejável.

Portanto, pode-se dizer que os erros contábeis como técnico-substanciais são todos aqueles que, além de constituírem infrações de normas técnicas, deformam as exposições ou modificam os resultados da gestão. Diferentemente dos erros técnico-formais, eles alteram a substância das exposições contábeis, tornando falhas as demonstrações de resultado e imperfeitos os estados patrimoniais.

Segundo MARION (1993, p. 175) não seria demais repetir que um simples erro contábil, pode ser também uma prática fraudulenta. “A distinção é estabelecida quando analisamos a participação do autor. Sua atuação consciente caracteriza a fraude. Se, ao contrário, a irregularidade ocorreu independentemente da vontade de quem a praticou, estaremos diante de um erro”.

### 3.5.4. Fraudes Contábeis

Como ficou bem acentuado, a fraude caracteriza-se pela omissão ou a prática intencional de um ato, tendo em vista um fim ilícito. A fraude é um crime contra o patrimônio e quem a pratica pode ter o objetivo de beneficiar-se ou beneficiar terceiros.

Dessa forma, MARION (1993, p. 175), coloca que “quando o ato omitido ou praticado situa-se no âmbito da contabilidade, dá-se a designação de fraude contábil”.

Há dois tipos distintos de fraude contábil na opinião de MARION (1993, p. 174): “a fraude praticada por funcionários em prejuízo do patrimônio da entidade e a fraude de iniciativa do próprio administrador, perpetrada contra o patrimônio ou os interesses de outras entidades ou indivíduos”.

Segundo MARION (1993, p. 177), dentro do setor da contabilidade, as variantes jurídicas da fraude podem ser:

- a) Simulação (aparência falsa, dissimulação da realidade);
- b) Adulteração (modificação dolosa de valores ou dados diversos);
- c) Falsificação (forjar documentos inexistentes ou elementos imprescindíveis à sua autenticação, dando-lhes aparência legítima ou real);
- d) Sonegação (esconder ou recusar-se a dar o que é lícito). (MARION, 1993, p. 177)

Os objetivos mais visados pela fraude contábil podem ser assim determinados, na opinião de IUDICIBUS:

- a) Encobrir desvios ou procedimentos financeiros irregulares;
- b) Sonegação de impostos, taxas e contribuições;
- c) Aquisição de materiais ou serviços por valores inferior ao contabilizado;
- d) Descumprimento das regras contábeis;
- e) Apropriações indébitas de bens da entidade, em benefício do próprio fraudador ou de terceiros. (IUDICIBUS, 2000, p. 61).

### Irregularidade de registros de despesas:

- a) Para obtenção de regularidade no registro das despesas sem o cumprimento das normas;
  - b) Para simular situações normais de registros para gastos irregulares;
  - c) Para ocultar passivo a descoberto
- (IUDICIBUS, 2000, p. 61).

### Irregularidade de registros de receitas:

- a) Para favorecer o atendimento ao controle financeiro de vendas fictícias;
  - b) Para reduzir valores arrecadados ou alterar resultados no final do exercício;
  - c) Para esconder anormalidades de percentuais exigidos por Lei
- (IUDICIBUS, 2000, p. 61).

### Manipulação com inventários:

- a) Para ocultar ou simular situações fictícias em face de preparação do resultado dos balanços, podendo constituir-se de:
  - b) Acréscimos ou reduções de quantidades;
  - c) Inclusão de materiais não registrados no controle mas, existente nos registros contábeis (final do exercício);
  - d) Exclusão de materiais registrados no controle, mas não existente nos registros contábeis (final do exercício);
  - e) Erros propositais nas quantidades, qualidades, preços, somas e multiplicações
- (IUDICIBUS, 2000, p. 61).

### Com relação aos Bens imobilizados - Registros de imobilizações fictícias:

- a) Valor de despesas correntes incorporadas com bens do ativo permanente;
  - b) Inclusão de bens inservíveis, para compor o patrimônio;
  - c) Registro, por valor superior ao corrente, de bens imobilizados entregues para uso da entidade.
  - d) Registro de bens móveis e veículos não inscritos em nome da entidade.
  - e) Valorizações excessivas
- (IUDICIBUS, 2000, p. 61).



### 3.6. O CASO ENRON

A ENRON, gigante americana do setor de energia, pediu concordata em dezembro de 2001, após ter sido alvo de uma série denúncias de fraudes contábeis e fiscais. Com uma dívida de US\$ 13 bilhões, o grupo arrastou consigo a Arthur Andersen, que fazia a sua auditoria.

Segundo investigadores federais, a ENRON criara parcerias com empresas e bancos que permitiram manipular o balanço financeiro e esconder débitos de até US\$ 25 bilhões nos últimos dois anos.

O lucro e os contratos da ENRON foram inflados artificialmente. A investigação indicou que ex-executivos, contadores, instituições financeiras e escritórios de advocacia foram responsáveis direta ou indiretamente pelo colapso da empresa.

Fato esse que, juntamente com o atentado do World Trade Center, tornou o ano de 2001 como determinante para a economia mundial. Tão alarmada e discutida, a queda da ENRON abala o mercado mais do que a queda das torres gêmeas. Com seu pedido de concordata, suas ações que já haviam caído de US\$ 90 (agosto de 2000) atingiram um mínimo de US\$ 0,11 em janeiro de 2002. Conforme questiona SCHMITT (2002, p. 1), “como pode um gigante com capitalização de mais de 50 bilhões de dólares implodir em apenas um ano?” A sexta maior empresa de energia do mundo em capitalização de mercado. Um conglomerado sediado em Houston, Texas, que faturou US\$ 101 bilhões de dólares em 2000. A sétima maior empresa dos EUA em faturamento segundo a publicação

Fortune 500, a ENRON tem 25.000 milhas de gasodutos e uma rede de fibra óptica de 18.000 milhas.

O mercado já utiliza o termo “enronite” para referir-se ao temor de que outras empresas também tenham seus balanços “maquiados”, escondendo despesas e outras contas que afetam o seu resultado. Novamente SCHMITT (2002, p. 1), questiona: “O que deu errado no caso Enron? Quem são os responsáveis? Quais os riscos do Brasil ser afetado pela “enronite”? O que deve mudar?”

### 3.6.1. Manobra Contábil

Apesar de as ações despencarem apenas em 2001, o problema da ENRON começou a mais tempo. Segundo SCHMITT (2002, p. 2) “O ponto crítico foi em 16 de outubro de 2001, quando a empresa publicou um prejuízo de US\$ 604 milhões no 3.º trimestre e diminuiu o patrimônio líquido da empresa em US\$ 1,2 bilhões”. Ninguém sabe com certeza o que aconteceu, qual foi exatamente a manobra contábil. Sabe-se a versão dada ao mercado.

Tecnicamente, a ENRON utilizou empresas coligadas e controladas para inflar seu resultado, uma prática comum nas empresas. Através de SPE's (*Special Purpose Entities*), a empresa transferia passivos, camuflava despesas, alavancava empréstimos, *leasings*, securitizações e montava arriscadas operações com derivativos. Existem duas maneiras de contabilizar participações em outras empresas nas demonstrações contábeis. A primeira é contabilizar esta participação como um investimento no ativo. A segunda é através da consolidação, onde os ativos e passivos da coligada/controlada são somados aos da controladora.

Diante disso, a questão colocada por SCHMITT (2002, p. 2) é: “qual a maneira correta de se contabilizar um investimento? Isso depende do tamanho da participação, da finalidade do investimento, e, enfim, das normas de contábeis de cada país”. IUCIDIBUS (2002, p. 1) entende que o problema reside no fato de que, “algumas vezes o critério pode ser nebuloso e subjetivo dando margem para manobras de CEO’s e CFO’s. No caso da ENRON, a não consolidação de algumas controladas (a Enron registrava apenas o ativo) ocultava despesas e dívidas de seu balanço”.

Para IUDICIBUS,

No momento que as SPE’s foram consolidadas, no exercício findo no terceiro trimestre de 2001, o balanço da Enron foi ajustado em US\$ 586 milhões com despesas. Mais de US\$ 400 milhões com apenas duas SPE’s, a LJM1 e a Chewco. A decisão veio da própria empresa, que acabou pedindo concordata em 2 de dezembro de 2001.

A Enron e suas 14 subsidiárias possuíam até então US\$ 49,8 bilhões de ativos e US\$ 31,2 bilhões em dívidas. Até o presente momento não se tem absoluta certeza da precisão destes números, pois a mudança de critério de contabilização e o ajuste foram feitos em apenas 1 trimestre. Os ajustes retroativos das subsidiárias JEDI, Chewco e LJM1, ainda a ser feitos, reduzirão o faturamento da Enron. (IUDICIBUS, 2002, p. 2).

Segundo SCHMITT (2002, p. 2) “serão cerca de US\$ 96 milhões no exercício de 1997, US\$ 113 milhões no exercício de 1998, US\$ 250 milhões no exercício de 1999, US\$ 132 milhões no exercício de 2000”. Diante desse fato a autora coloca ainda que também aumentarão as dívidas da empresa em torno “de US\$ 711 milhões no exercício de 1997, US\$ 561 no exercício de 1998, US\$ 628 milhões no exercício de 1999, US\$ 685 milhões no exercício de 2000” (SCHMITT (2002, p. 2). Houve também uma reclassificação de US\$ 1,2 bilhões em *shareholders equity* (equidade de acionistas).

Diante de todos esses fatos SCHMITT (2002, p. 2) mais uma vez questiona: “Mas como isso aconteceu? Como a ENRON escondeu estas despesas por tanto

tempo sem que auditores e autoridades se dessem conta? E afinal, a manobra foi legal ou infringiu os princípios contábeis?”

De acordo com as normas contábeis americanas (GAAP- General Accepted Accounting Principles), o uso de SPE's é autêntico e sua consolidação não é regra. A FASB (Financial Accounting Standards Board) exige consolidação de uma SPE apenas no balanço de sua controladora. A ENRON utilizou participações cruzadas e minoritários para diluir sua participação e com isso desenquadrar suas SPE's da obrigatoriedade da consolidação. Ou seja, ela era a controladora indiretamente. Na realidade, a ENRON utilizou a legislação para camuflar seu resultado. Houve manobras contábeis, falta de transparência.

Ao abordar a falta de transparência, não se pode deixar de falar da responsabilidade dos auditores. A ENRON, como a maioria absoluta das grandes empresas do mundo, era auditada por uma das empresas que fazem parte de um seleto grupo das cinco maiores empresas de auditoria do planeta. A Arthur Andersen, então auditora da empresa (destituída pelo conselho da ENRON em janeiro de 2002), não cometeu necessariamente um erro. Não violou nenhuma norma contábil então vigente nos EUA. Segundo SCHMITT (2002, p. 2) “a legislação permitia a manobra contábil feita pela ENRON. Na realidade, a Arthur Andersen admitiu que deveria ter exigido a consolidação de uma SPE que representaria 20% do ajuste do 3.º trimestre de 2001”. Sua parte de culpa está muito mais relacionada ao fato de que maculara sua independência ao prestar serviços de consultoria e planejamento tributário para a ENRON e por sua negligência em alertar a sociedade sobre os possíveis riscos dos ativos não auditados.

Durante as revisões das demonstrações contábeis, os auditores costumam dar muita atenção a transações entre partes relacionadas (controladas e coligadas) no intuito de detectar práticas de transferência de resultado, mas não foi o que ocorreu. A ENRON pagou 52 milhões de dólares para a Andersen em *fees* (inclui auditoria, consultoria e planejamento tributário) em 2000, o que resultou em uma investigação do congresso americano.

Segundo SCHMITT (2002, p. 2) “a Andersen recentemente ofereceu US\$ 800 milhões de dólares para que os acionistas retirem seus processos contra ela. Em favor da Arthur Andersen está o fato de que a Delloite Touche Tohmatsu (outra das Big Five), em uma revisão dos seus trabalhos, (Peer Revision) não constatou nada de errado nos procedimentos de auditoria da Enron”. No entanto, a SEC e outras comissões já iniciaram as investigações sobre o caso. Joseph Berardino, CEO da Andersen, depôs em dezembro para uma comissão de senadores comprometendo-se a ajudar nas investigações do caso. Sabe-se, no entanto, que o sócio da Andersen responsável pelo balanço da ENRON ordenou a destruição de documentos que poderiam ajudar na compreensão do caso, o que está sob investigação do Departamento de Justiça Americano.

O governo e órgãos independentes também não estão imunes à crise. Órgãos e instrumentos reguladores como SEC, FASB e GAAP sofreram diversas críticas por terem desregulamentado as normas contábeis, permitindo a falta de transparência. A ENRON, sediada no estado do Texas, foi a maior financiadora para a campanha do atual presidente americano e ex-governador do Texas, George W. Bush, além de colaborar com a campanha de diversos senadores. Sua força e influência no poder executivo e legislativo é indiscutível. Com um forte apoio do vice-presidente Dick

Cheney, a empresa foi a maior beneficiada pelas mudanças na legislação do setor, catalisadas pela concordata da PG&E em 2000. Será que os documentos destruídos pela Andersen poderiam conter informações que comprometeriam a administração Bush?

Da parte da diretoria da empresa, conforme coloca SCMITT (2002, p. 2) “. . . antes de sua queda, o modelo de gestão da ENRON foi um dos mais admirados pelos administradores dos EUA”. Para Christopher Bartlett, um professor de Harvard e guru da administração, a complexa estratégia de negócios da ENRON era um *engine of growth* (motor de crescimento). O objetivo era abandonar usinas e fábricas, e concentrar-se em negociar energia fornecida por terceiros. Utilizaria então sua habilidade e esperteza em negociação de energia para expandir suas operações.

A ENRON negociava desde contratos de fornecimento de água, passando por transmissão de dados em banda larga, contratos futuros de papel e metal. Sua operação de *E-trade*, *EnronOnline*, é considerada a mais bem sucedida ferramenta de *online trading exchange*. A capacidade de Keneth Lay e seus executivos também era louvada.

A diversificação de serviços exigiu parcerias diversas, algumas que tinham como garantias o preço da ação da ENRON, o que expôs a empresa a grandes riscos. Muitos dos investimentos também não trouxeram o retorno esperado, além de serem considerados caros. No final, a tão aclamada estratégia não tornou a ENRON mais enxuta, mas sim uma empresa alavancada, endividada e altamente exposta a riscos de mercado. Acima de sua competência, prevaleceu a falta de transparência dos diretores e altos executivos ao gerir os recursos da empresa. Já é

sabido que eles venderam alguns milhões de dólares em opções de estoque da empresa antes do desastre, além de recomendar a compra das ações a seus 12.000 funcionários.

O fundo de pensão dos funcionários da empresa era composto em mais de 60% por ações da ENRON, algo incomum, pois fundos dessa natureza são geralmente compostos por ações e papéis comerciais. Esses funcionários que montaram sua poupança ao longo de suas carreiras perderam tudo, já que a ação perdeu 99% do valor e as normas da empresa não permitiam que um colaborador vende-se suas ações com menos de 54 anos. Mais do que aumentar seu patrimônio pessoal, pressão por resultados foi um dos fatores que levaram os diretores da ENRON a cometer tais atos.

### 3.6.2. As Lições do Caso ENRON

O futuro da ENRON agora é incerto. A empresa está sob uma série de investigações e processos. Longe de causar tantas mortes como o atentado ao WTC, as incessantes denúncias contra a administração da empresa levaram o ex-vice-presidente da ENRON a cometer suicídio em janeiro de 2002.

Muitas lições podem ser tiradas desse caso. Muitas mudanças virão. Segundo SCHMITT (2002, p. 3) “a primeira delas é a proibição de empresas de serviços corporativos prestarem consultoria a uma empresa por elas auditada”. No Brasil a CVM já criou o sistema de rodízios (CVM norma 308) que obriga uma S/A a trocar de auditoria a cada intervalo de 4 anos. Além disso, vai instituir as Peer Revisions,

revisões dos trabalhos das auditorias por outras, prática já existente nos EUA mas que agora serão realizadas com maior frequência.

Ainda segundo SCHMITT (2002, p. 3) “outras regras virão, exigindo mais rigor nos processos de contabilidade e uma participação mais ativa das auditorias nos pareceres contábeis. Termos como “Enronite” ou “Enronização” já são utilizados para designar empresas com problemas de contabilidade”. A confiança dos investidores foi abalada, assim como a credibilidade das demonstrações contábeis das companhias. Mesmo antes do caso ENRON, já havia alguma desconfiança em relação às práticas adotadas pela contabilidade das empresas. Comum em empresas de tecnologia, os relatórios Pro Forma são variações das demonstrações contábeis. Muitas empresas argumentam que as normas de contábeis vigentes não são as mais corretas para as demonstrações de empresas da nova economia. Diante disso, surgiram então as versões Pro Forma que são divulgadas paralelamente e não respeitam as normas do GAAP. As arbitrariedades vão desde o reconhecimento de receitas com ações de terceiros (equivalência patrimonial) que deveriam ser lançadas sem a variação (contabilizadas a valor de custo), ao diferimento de despesas (reconhecer despesas como ativo diferido).

Segundo SCHMITT (2002, p.3) “a Verizon Wireless Inc. por exemplo, dobrou o tempo de amortização de uma licença de 20 para 40 anos (alegando que estas podiam ser renovadas), o que reduziu as despesas de amortização do período pela metade”.

Aparentemente ninguém é inocente e o investidor precisa estar atento aos interesses por trás de cada ato das forças envolvidas. Resultados inflados, auditores independentes, analistas com interesses paralelos e governantes parciais são



fatores de risco muitas vezes desconsiderados. Governança corporativa, auditorias trimestrais e responsabilidade social são qualidades cada vez mais admiradas pelo mercado.

Para evitar que fatos como o da ENRON voltem a ocorrer, algumas medidas devem ser tomadas. Acredita-se que uma das mais importantes é proibir que consultoria e auditoria sejam realizadas pela mesma empresa, já que os interesses, muitas vezes, são contrários. Segundo SCHMITT (2002, p. 3) “é necessário que haja uma forte fiscalização por parte das autoridades. Podem, por exemplo, existir empresas de consultoria e auditoria distintas, porém pertencentes a um mesmo grupo”.

É difícil indicar um culpado no caso ENRON. Muitos erraram, outros agiram de má fé. E o maior prejudicado é o mercado de capitais, que vive de expectativas quanto ao desempenho das empresas. Nenhum país ou empresa está livre de passar pelo mesmo problema. As empresas “maquiam” os balanços, os auditores aprovam, obedecendo os princípios gerais de contabilidade, e o mercado não fica sabendo.

A pressão crescente do mercado por bons resultados, os interesses de acionistas e diretores, a relação das empresas com o governo e as autoridades, é um grande jogo de interesses. E nesse jogo, as empresas fazem o que podem para sair vencedoras, nem que seja somente na aparência. É preciso mais seriedade e, principalmente, responsabilidade nas demonstrações de resultados, para recuperar a confiança do mercado. Investidores fazem a bolsa, e, sem mudanças, a confiança do investidor jamais será mesma.

### 3.7. PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA FISCAL REALIZADA PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO DO PARANÁ.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná realiza a auditoria fiscal dentro dos critérios estabelecidos na Resolução - SEFA N.º 131/02, (em anexo) sendo atualmente realizada com abordagem dos seguintes tópicos: Conta Gráfica do ICMS, e Levantamento Físico Quantitativo, conforme apresentado a seguir. Para tanto é fundamental esclarecer que essas informações foram obtidas junto a COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO DO PARANÁ.

Inicialmente é efetuado a verificação da exatidão aritmética das somas dos livros RE e RS, de no mínimo 3 (três) meses no exercício, especificados pelo comando.

Na seqüência e efetuada a conferência das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, de pelo menos 1 (um) mês no exercício, especificado pelo comando, compreendendo o exame do destinatário, da base de cálculo, da alíquota, do imposto devido, do registro no livro respectivo e das correspondentes somas.

Em seguida o auditor faz o confronto dos lançamentos realizados nos livros RE e RS x RAICMS x GIA/ICMS, no exercício, inclusive com os dados do Sistema FIR.

No segundo momento é efetuado o seguinte:

- Verificação das notas fiscais x guias de recolhimento, no exercício, inclusive confronto com os dados da CRE.

- Verificação de estornos de créditos, estornos de débitos, outros créditos e outros débitos lançados na GIA/ICMS.

- Verificação fiscal do recolhimento do diferencial de alíquota sobre as aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo fixo.

- Verificação fiscal do recolhimento do ICMS incidente sobre as importações de mercadorias do exterior, destinadas a uso, consumo ou ativo fixo.

- Verificação de falta de recolhimento do tributo por erro de alíquota, de apuração do valor do tributo, de determinação da base de cálculo e lançamento de mercadorias tributadas como isentas ou não tributadas.

- Verificação da utilização ou transferência de crédito fiscal em desacordo com a legislação vigente.

- Verificação fiscal para fins de apuração da legitimidade dos créditos acumulados em conta gráfica.

- Verificação de falta de recolhimento do tributo, quando o contribuinte estiver enquadrado no Sistema Individual de Pagamento

- Verificação das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros e documentos fiscais.

Também é realizado o levantamento físico-quantitativo em estabelecimentos comerciais, por espécie de produto e da produção industrial, por espécie de produto.

Para tanto, é efetuado um levantamento específico, com utilização de metodologia própria, devidamente aprovada pela Inspetoria Geral de Fiscalização – IGF da Receita Estadual, por espécie de produto.

### 3.8. PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA FISCAL PREVISTOS NA RESOLUÇÃO-SEFA N.º 131/02 E NÃO REALIZADOS PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO DO PARANÁ.

Está previsto ainda na Resolução–SEFA n.º 131/02 a realização das seguintes tarefas:

Escrita fisco-contábil, com a qual deve ser feito o confronto dos lançamentos realizados no livros RE e RS x livros contábeis, no exercício.

Na seqüência é prevista a conferência da conta fornecedores consistindo no exame de documentos e no confronto do valor do saldo da Conta, constante no Passivo Circulante e/ou Passivo Exigível a Longo Prazo, com o valor apurado, elaborando-se relação detalhada dos documentos quando houver diferença.

Além disso está previsto o exame da conta caixa, o qual consiste na verificação individualizada dos lançamentos realizados no Livro Diário, de no mínimo 2 (dois) meses no exercício.

O auditor deve fazer a conferência das contas correntes passivas, consistindo no exame de documentos e no confronto do valor constante no Passivo Circulante e/ou Passivo Exigível a Longo Prazo, com o valor apurado, elaborando relação detalhada dos documentos quando houver diferença.

Também devem ser feito o exame das receitas não-operacionais constantes da Demonstração do Resultado do Exercício e o exame das despesas, consistindo na verificação individualizada das despesas consignadas como exigibilidade no balanço e na pesquisa de eventuais despesas efetivamente pagas e não contabilizadas.

Além da auditoria na conta gráfica o ICMS e da escrita contábil, também está prevista a verificação dos bens do Ativo Permanente, para apuração da existência física dos lançamentos contábeis e documentos fiscais de aquisição, além de detalhada análise da evolução das imobilizações e aumentos de capital no exercício.

Dando seqüência aos procedimentos utilizados pela Receita Estadual, também está prevista a auditoria da escrituração de estoques, através da verificação por amostragem de no mínimo 5 (cinco) itens dos valores mais representativos constantes do livro Registro de Inventário em relação aos valores de aquisição constantes das notas fiscais de entradas, levando-se em consideração o sistema de valoração adotado pela empresa.

E na seqüência está prevista a verificação por amostragem, de no mínimo 5 (cinco) folhas dos lançamentos efetuados no livro Registro de Inventário, compreendendo, a soma e a multiplicação da quantidade pelo valor unitário.

Nas empresas que utilizam o cupom fiscal, prevê-se a verificação de Lacres de Segurança de equipamento Emissor de Cupom Fiscal e confronto com o pedido de uso de ECF e atestado de intervenção. Em estabelecimento de contribuintes a emissão é periódica, de leituras "X" e "Memória Fiscal" em equipamento Emissor de Cupom Fiscal.

Deve ser feita ainda a verificação técnica de componentes internos do equipamento Emissor de Cupom Fiscal que deverá estar de em conformidade com a legislação vigente.

Na seqüência deve ser verificada ainda a aplicação de alíquotas do ICMS em documento fiscal emitidos por equipamento Emissor de Cupom Fiscal em conformidade com a legislação tributária em vigor.

Para evitar desencontros de informações deve ser feita a verificação do fornecimento ou uso de sistema de processamento de dados para emissão de documentos fiscais, escrituração fiscal ou programa de retaguarda de equipamento Emissor de Cupom Fiscal em conformidade com a legislação tributária.

Para tanto deve ser feita uma verificação da concessão e cancelamento de credencial para fornecimento de sistema de processamento de dados, para emissão de documentos fiscais, escrituração fiscal ou programa de retaguarda de equipamento Emissor de Cupom Fiscal e a verificação integral do uso de ECF, bem como da respectiva emissão de documentos e escrituração nos livros fiscais de no mínimo 01 (um) mês por exercício.

Complementando esse procedimento deve ser realizada a verificação do sistema de processamento de dados, para emissão de documento fiscal, escrituração fiscal ou retaguarda de equipamento Emissor de Cupom Fiscal quanto às exigências da legislação, aos aspectos formais, técnicos e de segurança fiscal.

Por último deve ser feita uma cópia de dados e informações provenientes do uso de sistema de processamento de dados para análise fiscal das operações comerciais.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade é um instrumento gerencial altamente poderoso, se usado corretamente e à luz dos seus princípios fundamentais. Muito se tem estudado sobre a importância das informações contábeis na auditoria fiscal, seja por conta da influência internacional, seja pela necessidade de se ter, à mão, uma maior quantidade de informações contábeis com enfoque no fluxo financeiro e que nos permita tomar decisões mais adequadas e corretas.

Informações sobre a real situação da empresa, sua capacidade de gerar caixa e a necessidade de se confirmar o pagamento de suas dívidas, a remuneração de seus acionistas são de fundamental importância para a preservação do Princípio da Continuidade das Empresas e ao fisco. Isto torna as informações contábeis um instrumento imprescindível, partindo-se do princípio que ela tem como propósito básico demonstrar todas as formas de ingressos e desembolsos dos recursos financeiros da empresa, resultantes de suas atividades.

Após examinar toda a bibliografia citada e ter feito essa pequena pesquisa, tendo em vista o objetivo inicial deste trabalho, chegou-se à conclusão de que as informações contábeis é, sem dúvida alguma, importante para os usuários internos (empresa) e externos (fisco e sociedade).

Portanto, acredita-se que as informações Contábeis avaliadas em resultados econômicos é de extrema necessidade, tanto para os usuários destas informações quanto para a própria valorização da Contabilidade e de seu profissional.

A velocidade que as informações são transmitidas atualmente, a concorrência, a globalização, entre outras situações, fez aumentar a exigência de

uma ação fiscal eficiente, sem falhas que onerem indevidamente o sujeito passivo, criando, para o Estado, expectativa de receita tributária que não se concretizará.

É imprescindível que a empresa proceda a escrituração dos seus registros de forma a manter uma escrituração contábil eficiente, independente de ser ou não exigida pela legislação fiscal, pois a função principal dos registros contábeis é de atender as necessidades dos diversos usuários desta informação, de forma que não deverá proceder o registro de suas operações em função do Fisco; deve atendê-lo sim, procurando adequar as suas atividades da forma o menos onerosa possível à lei.

Ao Fisco cabe o dever da investigação para efetuar o lançamento do crédito tributário; no desempenho de suas atividades, o Auditor Fiscal deverá examinar as informações oferecidas pelo sujeito passivo para efetuar o referido lançamento, estando atrelado aos registros comerciais e fiscais como fonte de pesquisa, podendo se valer de outros meios para formar sua convicção. A constituição do crédito tributário está vinculada a sua existência de fato, e deverá ser comprovada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento.

A eficácia da ação fiscal está apoiada no poder coercitivo que o sujeito ativo detém para exigir o cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo. Contudo, a falta de apresentação de prova ou falha na elaboração do elemento probante, no procedimento investigatório, poderá vulnerar o ato por vício formal, conduzindo-o a nulidade. Esta situação representa um risco a atividade de fiscalização, pois pode gerar o descrédito da ação fiscal, além de se constituir um curso legal para o adiamento da liquidação do crédito fiscal.



Nas ações de fiscalização em empresas, onde há obrigatoriedade dos registros das operações em livros fiscais e comerciais próprios, o Auditor Fiscal deverá fazer uso das informações disponíveis como base para realização de suas atividades, evitando técnicas investigatórias questionáveis que permitam ao sujeito passivo se esvair dos efeitos do lançamento por questões meramente formais.

A informação contábil pode representar uma ferramenta de apoio ao profissional fazendário que dela poderá se valer para atingir o seu objetivo, porém, deverá conhecer suas formas de registro, metodologia e critérios de avaliação. Não necessita ser o Auditor Fiscal um Contador, contudo, este deverá ter o mínimo de conhecimento sobre contabilidade para exercer sua função, podendo ainda recorrer aos profissionais mais especializados para dirimir quaisquer dúvidas decorrentes da investigação.

Para atingir este grau de conhecimento técnico, a CRE pode se utilizar dos profissionais liberais e instituições de ensino, bem como profissionais do próprio quadro, a fim de capacitar os auditores fiscais a efetuarem de maneira plena o trabalho de auditoria, utilizando-se todas as informações possíveis, tanto fiscais como contábeis.

O procedimento de auditoria fiscal realizado pela Coordenação da Receita do Estado do Paraná deve ser feito com clareza, numa linguagem comum, que permita as partes fornecerem as informações necessárias à autoridade julgadora para que esta forme seu juízo, permitindo ao acusado o direito ao contraditório.

Procurou-se estudar as várias irregularidades apuradas através das demonstrações/informações contábeis e sua importância para realização de uma auditoria fiscal de qualidade.

No âmbito da CRE têm-se desenvolvido um ótimo trabalho com as ferramentas atualmente disponíveis. No entanto, poderia se ter trabalhos mais consistentes e com ganho de qualidade se fossem realizadas as verificações contábeis, que estão previstas na Resolução - SEFA N.º 131/02, mas ainda não realizadas pela Coordenação da Receita do Estado do Paraná.

Dessa maneira, sugere-se como implementação da sistemática atual a aplicação plena dos métodos de auditoria já previstos, mas ainda não realizados plenamente. É claro que isso envolve treinamento e capacitação dos auditores fiscais responsáveis pela execução de trabalhos de auditoria. Para isso a CRE já dispõe de setor interno de treinamento, o qual já vem sendo utilizado de forma satisfatória, sendo apenas necessário um melhor planejamento para a concretização destes objetivos.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AREND, L. S. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BASSO, E. S.. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1996.

BONILHA, P. C. B. **Natureza do ICM**. Salvador, 1993. Congresso Nacional de Administração Fazendária.

BRASIL, **Lei Federal n.º 6.404 de 1976**. São Paulo: Editora Atlas, 1992.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional - Lei 5.172/66**. São Paulo: Saraiva, 1996.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 20. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC. 1999.

\_\_\_\_\_. **Da prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Dialética, 1993.

FAVERO, M. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 1995.

FREY, D. P. R. **Sistema de Informações Gerenciais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GUAGLIARDI, José Rafael. **A evidenciação de informações em companhias abertas – um estudo exploratório**. São Paulo, Tese de Doutorado – FEA-USP, 1987.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T., **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo, Atlas, 1978.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, Atlas, 2000.

IUDICIBUS, S. Teoria Contábil e as fraudes de 2002 nos Estados Unidos. Disponível em <http://www.solidus.com.br/semanal.asp?semsemcodigo=20#>. 17/07/2003. 21h30

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1993.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1997.

NISWONGER, F.; FESS, S.E. **Administração de Sistemas de Informação**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

RIBEIRO, P. G. O. **Auditoria Fiscal-Contábil**. São Paulo: Almeida Gráficas e Editoras Ltda., 1997.

SCHMITT, C. **Entenda o Caso ENRON**. Palestra proferida em novembro de 2002 –

On-line. <http://www.solidus.com.br/semanal.asp?semsemcodigo=20#>, 20/08/2003

09h00

## 6. ANEXO

**ANEXO I**

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**

**RESOLUÇÃO - SEFA N.º 131/02**

## SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA

### RESOLUÇÃO - SEFA N.º 131/02

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 66 da Lei Complementar n. 92, de 5 de julho de 2002

### RESOLVE

...

Esta Resolução entrará em vigor na data da publicação, surtindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2003, convalidando-se o contido nas Resoluções 53/2001 e 68/2002, para o período em que vigoram.

Curitiba, 16 de dezembro de 2002.

Ingo Henrique Hübert  
SECRETARIO DE ESTADO DA FAZENDA

### TABELA DE TAREFAS

<b>CÓDIGO</b>	<b>DISCRIMINAÇÃO DAS TAREFAS</b>
1.000	AUDITORIA FISCAL
1.100	CONTA GRÁFICA DO ICMS
1.101	Verificação integral da conta gráfica do ICMS (itens 1.102, 1.103, 1.104, 1.105, 1.106, 1.107, 1.108, 1.109, 1.110, 1.111, 1.112 e 1.113) no exercício.
1.102	Verificação da exatidão aritmética das somas dos livros RE e RS, de no mínimo 3 (três) meses no exercício, especificados pelo comando.
1.103	Conferência das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, de pelo menos 1 (um) mês no exercício, especificado pelo comando, compreendendo o exame do destinatário, da base de cálculo, da alíquota, do imposto devido, do registro no livro respectivo e das correspondentes somas.
1.104	Confronto dos lançamentos realizados nos livros RE e RS x RAICMS x

	GIA/ICMS, no exercício, inclusive com os dados do Sistema FIR.
1.105	Verificação das notas fiscais x guias de recolhimento, no exercício, inclusive confronto com os dados do Sistema FIR.
1.106	Verificação de estornos de créditos, estornos de débitos, outros créditos e outros débitos lançados na GIA/ICMS.
1.107	Verificação fiscal do recolhimento do diferencial de alíquota sobre as aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo fixo.
1.108	Verificação fiscal do recolhimento do ICMS incidente sobre as importações de mercadorias do exterior, destinadas a uso, consumo ou ativo fixo.
1.109	Verificação de falta de recolhimento do tributo por erro de alíquota, de apuração do valor do tributo, de determinação da base de cálculo e lançamento de mercadorias tributadas como isentas ou não tributadas.
1.110	Verificação da utilização ou transferência de crédito fiscal em desacordo com a legislação vigente.
1.111	Verificação fiscal para fins de apuração da legitimidade dos créditos acumulados em conta gráfica.
1.112	Verificação de falta de recolhimento do tributo, quando o contribuinte estiver enquadrado no Sistema Individual de Pagamento.
1.113	Verificação das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros e documentos fiscais.

<b>1.200</b>	<b>ESCRITA FISCO-CONTÁBIL</b>
1.201	Confronto dos lançamentos realizados no livros RE e RS x livros contábeis, no exercício.
1.202	Conferência da conta fornecedores consistindo no exame de documentos e no confronto do valor do saldo da Conta, constante no Passivo Circulante e/ou Passivo Exigível a Longo Prazo, com o valor apurado, elaborando relação detalhada dos documentos quando houver diferença.
1.203	Exame da conta caixa, consistindo na verificação individualizada dos lançamentos realizados no Livro Diário, de no mínimo 2 (dois) meses no exercício.
1.204	Conferência das contas correntes passivas, consistindo no exame de documentos e no confronto do valor constante no Passivo Circulante e/ou Passivo Exigível a Longo Prazo, com o valor apurado, elaborando relação detalhada dos documentos quando houver diferença.
1.205	Exame das receitas não-operacionais constantes da Demonstração do Resultado do Exercício.
1.206	Exame das despesas, consistindo na verificação individualizada das despesas consignadas como exigibilidade no balanço e na pesquisa de



	eventuais despesas efetivamente pagas e não contabilizadas.
<b>1.300</b>	<b>ATIVO PERMANENTE</b>
1.301	Verificação dos bens do Ativo Permanente, quanto à existência física, lançamentos contábeis e documentos fiscais de aquisição.
1.302	Análise da evolução das imobilizações e aumentos de capital no exercício.
<b>1.400</b>	<b>ESCRITURAÇÃO DE ESTOQUES</b>
1.401	Verificação por amostragem de no mínimo 5 (cinco) itens dos valores mais representativos constantes do livro Registro de Inventário em relação aos valores de aquisição constantes das notas fiscais de entradas, levando-se em consideração o sistema de valoração adotado pela empresa.
1.402	Verificação por amostragem de no mínimo 5 (cinco) folhas dos lançamentos efetuados no livro Registro de Inventário, compreendendo, a soma e a multiplicação da quantidade pelo valor unitário.

<b>1.500</b>	<b>LEVANTAMENTO FÍSICO-QUANTITATIVO</b>
1.501	Levantamento físico-quantitativo em estabelecimentos comerciais, por espécie de produto.
1.502	Levantamento físico-quantitativo da produção industrial, por espécie de produto.
1.503	Levantamento específico, com utilização de metodologia própria aprovada pela IGF, por espécie de produto.
<b>1.600</b>	<b>EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL E SISTEMA DE PROCESSAMENTO DE DADOS</b>
1.601	Verificação de Lacres de Segurança de equipamento Emissor de Cupom Fiscal e confronto com o pedido de uso de ECF e atestado de intervenção.
1.602	Emissão periódica, em estabelecimento de contribuintes, de leituras "X" e "Memória Fiscal" em equipamento Emissor de Cupom Fiscal.
1.603	Verificação técnica de componentes internos do equipamento Emissor de Cupom Fiscal, em conformidade com a legislação vigente.
1.604	Verificação da aplicação de alíquotas do ICMS em documento fiscal emitidos por equipamento Emissor de Cupom Fiscal, em conformidade com a legislação tributária.
1.605	Verificação de fornecimento ou uso de sistema de processamento de dados

	para emissão de documentos fiscais, escrituração fiscal ou retaguarda de equipamento Emissor de Cupom Fiscal, em conformidade com a legislação tributária.
1.606	Concessão e cancelamento de credencial para fornecimento de sistema de processamento de dados, para emissão de documentos fiscais, escrituração fiscal ou retaguarda de equipamento Emissor de Cupom Fiscal.
1.607	Verificação para concessão e cancelamento de autorização para uso de sistema de processamento de dados para emissão de documentos fiscais, escrituração fiscal ou retaguarda de equipamento Emissor de Cupom Fiscal.
1.608	Verificação em estabelecimento de contribuinte para autorização de uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal por ocasião do pedido de uso inicial.
1.609	Verificação integral do uso de ECF, bem como da respectiva emissão de documentos e escrituração nos livros fiscais de no mínimo 1 (um) mês por exercício.
1.610	Verificação do sistema de processamento de dados, para emissão de documento fiscal, escrituração fiscal ou retaguarda de equipamento Emissor de Cupom Fiscal quanto às exigências da legislação, aos aspectos formais, técnicos e de segurança fiscal.
1.611	Cópia de dados e informações provenientes do uso de sistema de processamento de dados para análise fiscal das operações comerciais.